

159

CRONICA TRIBUTARIA

2016

ESTUDIOS Y NOTAS
DOCTRINA ADMINISTRATIVA
JURISPRUDENCIA
BIBLIOGRAFIA COMENTADA



INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES

EL USO DE LA INFORMACIÓN ILÍCITAMENTE OBTENIDA EN MATERIA TRIBUTARIA

Luis Alfonso Martínez Giner

Profesor Titular Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Alicante

RESUMEN

Los recientes pronunciamientos de nuestros Tribunales que han condenado por delito fiscal a contribuyentes incluidos en la denominada lista *Falciani* han vuelto a poner de actualidad cuestiones jurídicas que permiten realizar algunas consideraciones y reflexiones sobre el uso en sede tributaria de la información obtenida ilícitamente.

El trabajo pretende analizar la legitimidad del uso de la información con relevancia tributaria que ha tenido un origen ilícito, por vía de sustracción de la misma por parte de empleados de entidades bancarias. Sobre esta materia incide claramente la materia penal, puesto que en la mayoría de los casos esta información conduce a la instrucción de delitos contra la Hacienda Pública.

El trabajo analiza el tratamiento que sobre esta actual cuestión se ha ofrecido por parte de los Tribunales en otros ordenamientos jurídicos de nuestro entorno, señaladamente los implicados en el intercambio de la información sustraída por *Falciani*.

Palabras clave: información tributaria, lista *Falciani*, prueba ilícita, delito fiscal, intercambio de información.

SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN. 2. LA PRUEBA Y LA INFORMACIÓN SOBRE EVASORES FISCALES SUSTRÁIDA EN EL EXTRANJERO. 3. EL CASO *KB LUX* EN BÉLGICA. 4. EL CASO *LGT (LIECHTENSTEIN GROUP)* EN ALEMANIA. 5. EL CASO DE LA *LISTA FALCIANI* EN FRANCIA. 6. EL CASO DE LA *LISTA FALCIANI* EN ITALIA. 7. LA SITUACIÓN EN OTROS ESTADOS. 8. EL CASO EN LA JURISPRUDENCIA ESPAÑOLA: CONSIDERACIONES CRÍTICAS.

1. INTRODUCCIÓN

Los recientes pronunciamientos de nuestros Tribunales (1) que han condenado por delito fiscal a contribuyentes incluidos en la denominada lista *Falciani* han vuelto a po-

(1) Sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid, Sección 6ª, de 9 de diciembre de 2015 (sentencia 852/2015), ponente, Álvarez Tejero, María de la Almudena; y Sentencia del Juzgado de lo penal nº 24 de Madrid de 28 de diciembre de 2015 (sentencia nº 448/2015).

ner de actualidad algunas cuestiones jurídicas referidas a la misma que permiten realizar algunas consideraciones y reflexiones sobre el uso en sede tributaria de la información obtenida ilícitamente. El presente trabajo se desarrolla al hilo de este caso si bien las reflexiones que se hacen consideran también otros casos similares. La aparición de los llamados «papeles de Panamá» pone de actualidad, si alguna vez dejó de tenerla, la cuestión sobre la utilización y validez jurídica de la información con transcendencia tributaria que ha sido obtenida en su origen de manera ilícita.

En este trabajo se pretende analizar la legitimidad del uso de la información con relevancia tributaria que ha tenido un origen ilícito, por vía de sustracción de la misma por parte de algún empleado de entidades bancarias. Sobre esta materia incide claramente la materia penal, puesto que en la mayoría de los casos esta información conduce a la instrucción de delitos contra la Hacienda Pública. No obstante, la óptica del trabajo pretende centrarse en la validez de la misma en el ámbito tributario, lo cual no obsta, antes al contrario será ineludible, para referirse siquiera tangencialmente al debate sobre la prueba en el proceso penal, sobre la base de la distinción clásica entre prueba ilícita y prueba irregular.

Además resultará especialmente revelador conocer el tratamiento que sobre esta actual cuestión se ha ofrecido por parte de los Tribunales en otros ordenamientos jurídicos, señaladamente los implicados en el intercambio de la información sustraída por Falciani, en particular en Francia e Italia. Igualmente resulta interesante el análisis de la cuestión por parte de los Tribunales en Alemania ante supuestos similares aunque derivados de un caso diferente.

Aspectos como la legitimidad de un intercambio de información con origen remoto ilícito, entre Estados, la posible sanación del mismo como consecuencia del sometimiento a la normativa de asistencia y cooperación administrativa en materia tributaria, la licitud de ulteriores investigaciones que toman como base la información sustraída ilícitamente o la posible vulneración de derechos de los contribuyentes en procesos que utilizan tal información, son algunos de los interrogantes que intentaremos resolver en el análisis que se propone.

Resulta evidente que cada vez más los mecanismos de cooperación en materia tributaria, señaladamente mediante las diferentes formas de intercambio de información suponen un importante mecanismo de lucha contra el fraude. Con mayor importancia tras el reciente cambio de estándar de intercambio de información que pone el acento y el máximo interés en el intercambio automático de información financiera. Este cambio de paradigma ha venido provocado por una multiplicidad de factores que ponen de manifiesto la necesidad de encontrar instrumentos eficaces que permitan combatir el fraude y la evasión fiscal. Casos como el de la lista Falciani, el asunto UBS, el asunto Kredietbank Luxemburg, o el caso Liechtenstein Group han sido, indudablemente, elementos que han suscitado una profunda reflexión sobre la viabilidad del mantenimiento del secreto bancario y la importancia de obtener información de las cuentas financieras mediante un suministro automático que posibilitara un control ágil y eficaz. Tanto la OCDE como la propia Unión Europea no han sido ajenas a la revolución que propició la norma americana FATCA, y han adoptado las medidas necesarias para implementar a escala mundial un estándar de intercambio automático de cuentas financieras.

La actualidad de las condenas que los Tribunales españoles (2) están imponiendo a evasores fiscales incluidos en la denominada lista Falciani es un motivo irrenunciable

(2) La Audiencia Provincial de Madrid confirma en su sentencia de 9 de diciembre de 2015 la condena impuesta por el Juzgado de lo Penal nº 31 de Madrid en su sentencia de 2 de junio de 2015

para analizar la viabilidad de la información obtenida –*ab initio*– de manera ilícita como prueba en sede judicial o elemento que se incorpora a la investigación por parte de la Inspección de los Tributos.

Posiblemente el debate jurídico sobre estas cuestiones tiene un mejor anclaje en sede penal (3); no obstante, lo cierto es que las reflexiones que se puedan realizar al respecto tienen relevante acomodo en materia de procedimientos tributarios. Además hay que considerar que en otros ordenamientos jurídicos la reflexión se ha centrado en los tribunales administrativos que analizan cuestiones tributarias.

En la base de todas estas cuestiones subyace la propia idea de la protección de los derechos de los contribuyentes y señaladamente la privacidad de sus datos económicos y financieros, consagrada en textos internacionales bajo la consideración del derecho al respeto a la vida privada (4) o el derecho a la protección de los datos de carácter personal (5). Éste será, indudablemente, un aspecto esencial en el análisis a realizar.

2. LA PRUEBA Y LA INFORMACIÓN SOBRE EVASORES FISCALES SUSTRÁIDA EN EL EXTRANJERO

Son varios los casos en los que la cuestión objeto de este trabajo han generado debates similares. En esencia podemos referirnos fundamentalmente a tres de ellos a los que nos referimos cronológicamente, si bien incidiremos en el último de ellos por la estrecha vinculación que ha desarrollado en nuestro país.

El primero de ellos es el denominado asunto *Kredietbank Luxembourg (KB Lux affair)* que tuvo lugar en 1994 cuando antiguos empleados de la citada entidad financiera robaron y facilitaron microfichas que contenían información de más de diez mil clientes al gobierno belga (6). Una vez descubierto el robo se utilizó la información como chantaje en el sentido de que si el banco no acudía a la policía, los empleados devolverían la información sustraída; por el contrario si se denunciaba a la policía, la información se entregaría a las autoridades judiciales extranjeras, lo cual sería una clara violación de las normas sobre secreto bancario existentes en Luxemburgo. Finalmente el banco acudió a las autoridades policiales y los empleados entregaron el material a las autoridades bel-

al primer evasor fiscal incluido en la lista Falciani por tres delitos fiscales referidos a IRPF 2005 y 2006 e Impuesto sobre el patrimonio referido al ejercicio 2006. La multa impuesta, al margen de las cuotas a ingresar y las penas privativas de libertad correspondientes, asciende a más de 17 millones de euros. Se trata de la primera condena en firme de un evasor incluido en la lista Falciani. La segunda condena de un evasor de la referida lista, en este caso aún falta de firmeza, se produce mediante Sentencia del Juzgado de lo penal nº 24 de Madrid de 28 de diciembre de 2015 (sentencia nº 448/2015). En este caso, el Tribunal condena por dos delitos contra la Hacienda Pública relativos a IRPF del ejercicio 2005 a dos personas –padre e hija– que les supuso –al margen de las cuotas a ingresar y las penas privativas de libertad correspondientes– una multa de 900.000 euros a cada uno.

(3) Buen ejemplo de ello, es el trabajo de BLANCO CORDERO, I.: «La admisibilidad de las listas de evasores fiscales sustraídas en el extranjero como prueba para acreditar la comisión de delitos fiscales», en *InDret*, revista para el análisis del Derecho, julio, 2015.

(4) Artículo 6 del Convenio Europeo de Derechos Humanos y artículo 7 de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea.

(5) Artículo 8 de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea.

(6) Vid. VAN HOEK, A. H. y LUCHTMAN, MICHEL: «Transnational cooperation in criminal matters and the safeguarding of human rights», en *Utrecht Law Review*, vol 1, issue 2, diciembre 2005, págs. 1 y ss.

gas. Posteriormente algunos de esos empleados fueron condenados por violación de la legislación de secreto bancario de Luxemburgo.

Algunos años más tarde Bélgica inició investigaciones penales por delitos fiscales cometidos por contribuyentes belgas que habían sido clientes en la referida institución, sobre la base de la información –microfichas– suministradas por aquellos empleados. Las autoridades judiciales belgas no fueron capaces de explicar la forma en que se habían obtenido las microfichas. Como consecuencia de ello, los tribunales dictaminaron que el material así obtenido no podía ser utilizado como prueba. El material también fue rechazado en un caso que no tenía índole penal.

El segundo de estos asuntos fue el denominado *LGT affaire* (Liechtenstein Global Trust). En este caso un empleado de la entidad financiera sustrajo un CD con los datos de miles de contribuyentes que gestionaban fundaciones de su titularidad con cuentas en la institución financiera del LGT Group. Esa información fue ofrecida al Servicio Secreto Alemán, el cual en el año 2007 adquirió por cuatro millones de euros la información contenida en el CD referido. Sobre la base de esa información la Administración Tributaria alemana inició investigaciones penales contra los contribuyentes incluidos en la información contenida en el CD sustraído. Ante la presencia de información referente a contribuyentes residentes en otros Estados, Alemania procedió a intercambiar espontáneamente a la Administración española que fue trasladada a la Fiscalía para su investigación como presuntos delitos fiscales.

Finalmente, y en lo que nos afecta más directamente, hemos referirnos a la lista *Falciani*. Como es conocido el informático francés Hervé Falciani que trabajaba en la sucursal de la entidad HSBC de Ginebra, sustrajo información sensible de un número elevado de clientes y los almacenó en dispositivos informáticos. Con esa información, se pudo obtener una importante información sobre las actividades financieras de un buen número de clientes del HSBC, con clara vulneración del secreto bancario. Tras diversas vicisitudes, lo cierto es que esa información conocida como la Lista Falciani, fue entregada a las autoridades francesas en el año 2008. De nuevo, se produce un intercambio de información espontáneo por parte de éstas una vez que se determina que entre los datos de la mencionada lista se incluye información referente a contribuyentes residentes en otros Estados, razón por la cual las autoridades francesas intercambian información de manera espontánea a España. Es entonces cuando las autoridades tributarias españolas actúan sobre la base de la información obtenida a través de este mecanismo.

Posteriormente analizaremos los pronunciamientos judiciales y doctrinales que sobre esta cuestión se han generado en cada uno de los Estados implicados en la obtención de información de carácter tributario pero de origen ilícito. En todo caso, el tema que se plantea tiene que ver con el valor probatorio de esa información de origen remoto ilícito pero que llega a las autoridades tributarias del Estado de residencia del presunto infractor, mediante un mecanismo legítimo de intercambio de información tributaria. La cuestión que se plantea no es otra que la de si los datos que han sido sustraídos de manera ilícita de una entidad financiera pueden o no ser utilizados como prueba o considerados por la Administración Tributaria en la investigación de posibles delitos contra la Hacienda Pública. El asunto tiene mayor interés desde el momento en el que la Administración española se ha hecho con información relevante desde el punto de vista tributario mediante mecanismos de cooperación válidamente admitidos y acordados entre Estados, si bien el origen remoto de esa información pudo ser ilícito y, al tiempo, desconocido por la Administración tributaria española.

Procede en este punto recordar la diferencia entre prueba ilícita y prueba irregular. Como se ha dicho, La teoría de la prueba ilícita es quizás una de las materias más complejas en el campo de la dogmática procesal, pero a la vez es una de las más apasionan-

tes pues presenta unas claras implicaciones y connotaciones constitucionales (7). En función de ello se debe diferenciar entre el principio de legalidad de la prueba y el principio de licitud de la prueba; el primero implica que los elementos de prueba deben obtenerse e incorporarse al proceso conforme a los principios y normas previstos legalmente. Por otro lado, el principio de licitud de la prueba supone que toda prueba debe obtenerse y practicarse con respeto a los derechos fundamentales. Así podemos convenir que por prueba ilícita debe entenderse aquella prueba obtenida y/o practicada con vulneración de derechos fundamentales. Por el contrario, prueba irregular sería aquella obtenida, propuesta o practicada con infracción de la normativa procesal que regula el procedimiento probatorio pero sin afectación nuclear de derechos fundamentales.

En relación con lo que nos ocupa aquí, la cuestión esencial está en determinar si la información obtenida tal y como hemos reseñado ha generado irregularidades procesales o vulneración de los derechos fundamentales. Tal y como hemos señalado la información sustraída de las entidades financieras se incorpora al proceso penal o tributario de manera correcta según las normas previstas para el procedimiento de que se trate, siendo por lo tanto una prueba regular desde el punto de vista de legalidad del procedimiento. Cuestión algo más discutible será la de determinar si la información se obtuvo en el país de origen vulnerando o no derechos fundamentales tales como el derecho a la intimidad de los clientes-contribuyentes. En tal caso, la ilicitud de la prueba no será subsanable de ninguna manera y sus efectos contaminan todo el proceso posterior e incluso las pruebas obtenidas sobre la base de aquéllas. Esta regla de exclusión se recoge en el artículo 11.1 de la Ley orgánica del Poder Judicial al establecer que «no surtirán efecto las pruebas obtenidas directa o indirectamente violentando los derechos o libertades fundamentales (8)».

A la vista de todo ello, resulta procedente analizar la situación en otros ordenamientos jurídicos en torno a la validez de este tipo de información obtenida de manera ilícita para constituir elemento en el que sustentar una investigación tributaria o penal por infracción o delito fiscal. Como hemos señalado, nuestros Tribunales se han pronunciado recientemente en torno a esta cuestión en sede penal.

3. EL CASO KB LUX EN BÉLGICA

En este asunto resulta especialmente relevante un aspecto que no siempre se considera y que tiene que ver en el *cómo* obtuvieron las autoridades belgas los datos almacenados en las microfichas. Según informes policiales, los servicios belgas no actuaron de forma adecuada al recibir la información de sus informadores, puesto que éstos obtuvieron las microfichas que contenían los datos de los clientes del KB Lux de manera ilegal. El informe señalaba que la policía conocía el origen de los documentos cuando comenzaron sus investigaciones (9).

Los Tribunales belgas han venido señalando que las microfichas entregadas no podían ser usadas como evidencia en asuntos penales y tributarios puesto que las mismas únicamente contenían como información el nombre de los titulares de las cuentas y los

(7) MIRANDA ESTRAMPES, M.: «La prueba ilícita: la regla de exclusión probatoria y sus excepciones», *Revista catalana de Seguridat Pública*, 2010, pág. 131.

(8) Se recoge en este precepto la denominada doctrina de los frutos del árbol envenenado (*the fruit of the poisonous tree doctrine*) originada en la jurisprudencia norteamericana.

(9) VAN KAMPEN y DE RIJKE: «The Kredietbank Luxembourg and the Liechtenstein tax affairs: notes on the balance between the exchange of information between States and the protection of fundamental rights», *EC Tax Review*, nº5, 2008, pág. 227.

balances de la entidad financiera, sin que contuviera ninguna referencia al autor o firma o cualquier dato que pudiera acreditar el origen de tal información. Y por ello los tribunales consideraron que esa información sustraída no podía calificarse como documentación oficial de un banco, lo cual es imprescindible en el ordenamiento belga para poder efectuarse una liquidación por parte de la Administración Tributaria. Con todo ello, los tribunales concluyeron que la falta de detalles de las microfichas y el hecho de que no fuera un documento financiero oficial, motivaba que el origen de los datos fuera completamente incierto, provocando que la evidencia o prueba no fuera totalmente fiable.

La Administración tributaria intentó soslayar los escollos procesales y de prueba con tácticas heterodoxas que permitieran obtener información adicional fiable que pudiera ser utilizada contra los evasores fiscales (10). De este modo, las autoridades tributarias enviaron cuestionarios a los presuntos titulares de cuentas en KB Lux con la intención de que si éstos admitían la titularidad de las cuentas, las autoridades tributarias iniciarían actuaciones sobre la base de esa evidencia como prueba de convicción. Evidentemente hubo muchos presuntos titulares de tales cuentas que negaron este extremo (11).

El Tribunal de Primera Instancia de Bruselas consideró en este sentido que los datos que estaban en poder del Gobierno no podían ser considerados desde el punto de vista procesal como ciertos e indiscutibles, puesto que las microfichas no llevaban ningún logo o referencia a un banco, por lo que su origen era absolutamente incierto y por ello no podía servir de base para posteriores actuaciones (12). Una liquidación tributaria no podría realizarse tomando como consideración la información contenida en esas microfichas, puesto que no permitía acreditar la existencia de dinero en cuentas bancarias en Luxemburgo; en consecuencia las liquidaciones tributarias debían ser rechazadas (13).

En esta línea desfavorable a la consideración de la información obtenida sin garantías de licitud y de fiabilidad del KB Lux, el tribunal de Lovaina, en sentencia de 5 de diciembre de 2003 consideró que los datos de las microfichas constituían únicamente una declaración de una parte, lo cual no podría en ningún caso ser considerado como prueba suficiente si no se apoyaban en otras evidencias. Incluso el Tribunal desestimó el argumento de las autoridades tributarias según el cual incluso los contribuyentes habían reconocido la titularidad de cuentas bancarias en la entidad KB Lux. Consideró el tribunal que se trataba únicamente una declaración de parte sin que ni ello ni la prueba aportada pudiera acreditar por parte de las autoridades tributarias que los presuntos evasores tenían una cuenta bancaria en la entidad financiera referida, y por lo tanto se les eximió de la regularización tributaria (14).

Una aproximación a la cuestión desde una óptica penal, nos permitiría recordar que en este asunto hubo turbios contactos entre la policía, antiguos empleados de la entidad fi-

(10) VAN KAMPEN y DE RIJKE: «The Kredietbank Luxembourg and the Liechtenstein tax affairs: notes on the balance between the exchange of information between States and the protection of fundamental rights», ob. Cit. pág. 227-228.

(11) En esta forma de proceder pudo inspirarse la Agencia Tributaria española en el asunto de la lista Falciani, al proceder de manera similar enviando cartas a los contribuyentes que aparecían en la mencionada lista, en las que se comunicaba que se disponía de información sobre la titularidad de cuentas en el HSBC de Ginebra y que hasta el momento no había presentado autoliquidaciones por IRPF en las que se incluyeran rentas vinculadas a esas cuentas.

(12) Tribunal de Primera instancia de Bruselas, 28 de junio de 2002, AR 01/3718/A, citado en VAN KAMPEN y DE RIJKE: «The Kredietbank Luxembourg and the Liechtenstein tax affairs: notes on the balance between the exchange of information between States and the protection of fundamental rights», ob. Cit. pág. 228.

(13) Tribunal de Apelación de Amberes, 21 de junio 2005, 2003/AR/1572.

(14) Tribunal de primera Instancia de Lovaina, 5 de diciembre de 2003.

nanciera e informadores en relación con casi 3000 documentos robados en el banco. En este sentido y desde el punto de vista penal, el tribunal Penal de Bruselas declaró que la pretensión de la acusación era inadmisibles puesto que había habido connivencia irregular entre la policía y los informadores y manipulación, de tal manera que no se podía asegurar la regularidad de la prueba. El tribunal consideró que había habido una grave vulneración de los derechos de los acusados, en particular del derecho a un juicio justo (15).

La corte de apelación de Bruselas confirmó la decisión de instancia un año después sosteniendo que la investigación se había desarrollado de manera ilícita en relación con la obtención e incorporación de la información bancaria al asunto penal y por consiguiente se había violado seriamente los derechos de defensa (16). Finalmente la Corte de Casación confirmó la decisión del tribunal de apelación y el *iter* procesal del asunto KB Lux finalizó (17).

Todo este conjunto de resoluciones debe completarse con la aplicación de la doctrina penal belga desarrollada por la Corte Suprema – en el asunto *Antigoon*– desde el año 2003 al ámbito tributario. Según esta doctrina –consolidada en norma en el año 2013–, únicamente habría tres casos en los que la prueba obtenida de manera irregular no podría ser utilizada judicialmente por ser inválida. En primer lugar, la prueba sería inválida cuando los requerimientos formales no se han cumplido (18); en segundo lugar también sería inutilizable por nula, la prueba cuando la irregularidad afectara a la credibilidad de la misma (19); y en tercer lugar, la prueba sería nula si su uso es contrario al derecho a un juicio justo. En cualquier otro supuesto, la prueba obtenida de manera irregular podría ser utilizada como evidencia de un delito.

La cuestión esencial es la de determinar si la doctrina *Antigoon* del Derecho belga es aplicable al ámbito tributario (20), tomando como consideración el asunto KB Lux. La doctrina belga considera mayoritariamente que si la investigación no se ha desarrollado de manera regular, no puede hablarse de auténticas potestades investigadoras. El hecho de que las pruebas –en nuestro caso, la información bancaria– se haya obtenido en el extranjero, fuera de las fronteras de residencia no impide que se constate que las mismas han sido obtenidas regularmente de acuerdo con las normas tributarias; en otro caso, tales pruebas deberían excluirse en Bélgica. Las autoridades tributarias deben ser capaces de presentar como incontestable que la información obtenida, aunque sea en el extranjero, ha sido conseguida legalmente (21). Sin embargo las autoridades tributarias belgas intentan utilizar las pruebas obtenidas de manera irregular en los procedimientos propios, sobre la base de la aplicación de los criterios de la doctrina *Antigoon*, al entender que no se encontrarían en ninguno de los tres supuestos a los que hace referencia esta doctrina. En todo caso, en el ordenamiento belga no hay bases legales que permitan verificar el posible uso de los datos obtenidos ilegalmente.

(15) Corr. Brussels 8 diciembre 2009. FJF 2010, 185 (*Fiscale Jurisprudentie/Jurisprudence Fiscale. Belgian tax magazine on Case Law*).

(16) Tribunal de apelación de Bruselas de 10 de diciembre de 2010, 2011/N87.

(17) Corte de Casación, 31 de mayo de 2011.

(18) Por ejemplo, el cumplimiento de los requerimientos procesales para escuchas telefónicas o intervención de correspondencia.

(19) Por ejemplo, los testimonios obtenidos mediante tortura.

(20) VAN DE VELDE, E. y DIEPVENS, N. «New Exchange of information vs. tax solutions of equivalent effect», Belgian Report. *New Exchange of information vs. tax solutions of equivalent effect*, IBFD International Tax Series, vol. 13, 2015 Amsterdam, pág. 236.

(21) VAN DE VELDE, E. y DIEPVENS, N. «New Exchange of information vs. tax solutions of equivalent effect», Belgian Report. Ob, cit, pág. 237 y 238.

Una reciente sentencia de la Corte de Casación belga de 22 de mayo de 2015 ha hecho una interpretación discutible sobre el alcance de la doctrina *Antigoon* en materia tributaria. El balance a considerar al enfrentarse a pruebas o informaciones obtenidas ilegalmente ha de realizarse sobre la base no sólo del derecho a un juicio justo sino también del principio de buena gobernanza. Así las pruebas obtenidas ilícitamente sólo pueden ser excluidas en dos supuestos: en primer lugar cuando las mismas se han obtenido de una manera que entrara en conflicto con lo que podría esperarse de un gobierno que actúa adecuadamente de una forma tal que su uso debe ser considerada inadmisibles bajo cualquier circunstancia; y en segundo lugar cuando su uso ponga en riesgo el derecho del contribuyente a un juicio justo.

Esta reciente sentencia ha supuesto un impulso inesperado para la Administración Tributaria al limitar la exclusión de las informaciones ilegalmente obtenidas. Ello supone tener que realizar un análisis caso por caso en relación con el *buen gobierno* como criterio a considerar. Este análisis del test concreto supone una cierta inseguridad jurídica para los contribuyentes (22).

4. EL CASO *LGT (LIECHTENSTEIN GROUP)* EN ALEMANIA

El asunto tiene que ver con la procedencia de origen cuestionable de un CD con información sustraída al LGT Group referente a miles de posibles evasores fiscales por parte de un empleado de la banca llamado Heinrich Keiber, un técnico informático del banco. Según parece, el ex empleado de la banca vendió un CD con información incriminatoria bancaria a la *Bundesnachrichtendienst* (BND) que son los Servicios Federales de Inteligencia alemana. El servicio de inteligencia alemán pagó, en 2006, más de 4 millones de € por los datos en los que se basaron la posterior investigación por delitos fiscales.

En el año 2010 el Tribunal Constitucional alemán se ha pronunciado sobre esta cuestión después de que el asunto se analizara por todas las instancias judiciales previas. El recurso de inconstitucionalidad que se plantea ante el máximo garante de la Constitución alemana tiene su origen en dos decisiones del Tribunal de instrucción de Bochum (23) y una resolución de la Audiencia Territorial de Bochum (24). El asunto en cuestión tenía que ver con investigaciones de registro domiciliario que habían tenido lugar sobre la base de la información contenida en el CD que los servicios secretos alemanes habían comprado a un antiguo empleado del banco LGT. En ese registro domiciliario se encontraron evidencias de evasión fiscal y comisión de delitos de defraudación. En apelación la Audiencia de Bochum confirma las decisiones de instancia. El asunto llega al Tribunal Constitucional sobre la base de la consideración de que los registros domiciliarios habían sido ilegales puesto que los únicos indicios o documentos que habrían desencadenado la investigación derivaban de una información de origen ilícito —el CD comprado por los servicios secretos alemanes—, por haber sido sustraído de un banco.

En su párrafo 42 la sentencia del Tribunal Constitucional alemán señala que ante la pregunta sobre si los datos procedentes de Liechtenstein son adecuados para basar una causa probable de inculpación en el procedimiento penal, el Tribunal considera que no se trata tanto de la aplicabilidad directa de la prohibición de la recogida de pruebas porque esto básicamente sólo afecta a la recuperación inmediata de las pruebas obtenidas

(22) VAN DE VELDE, E. y DIEPVENS, N. «New Exchange of information vs. tax solutions of equivalent effect», *Belgian Report*. Ob, cit, pág. 237.

de forma ilegal en el proceso penal para determinar la cuestión de la culpabilidad, sino que resulta más interesante plantear si esos datos obtenidos de esa forma pueden ser el *prius* que permita iniciar una investigación penal que puede generar otras muchas evidencias (25). Según se argumenta, no exista ningún principio constitucional que establezca que la obtención ilegal de pruebas deba suponer automáticamente su inadmisibilidad en el proceso penal (26).

La admisibilidad de las pruebas no puede ceder frente a la regla de la prohibición o exclusión de la prueba. Esta inadmisibilidad sólo es posible constitucionalmente cuando se producen graves, arbitrarias y evidentes infracciones de las normas que supongan una infracción de las garantías procesales, así como cuando tales pruebas o información vulneren el ámbito más intenso de la vida privada (27).

Con todo ello puede sostenerse que en Alemania el uso de los datos obtenidos de forma ilegal para la realización de liquidaciones tributarias o de delitos fiscales es admisible desde el punto de vista constitucional y el contribuyente no podría rehusar el uso de esos datos (28).

El debate sobre la licitud de la compra de datos bancarios o fiscales sigue siendo un aspecto sobre el que la doctrina alemana debate con variadas opiniones (29).

5. EL CASO DE LA LISTA FALCIANI EN FRANCIA

El asunto de la lista Falciani y su utilización ha tenido un relevante recorrido en Francia puesto que como es conocido, las autoridades tributarias francesas acceden a la información de presuntos evasores mediante una doble vía (30). Por un lado, el propio empleado del HSBC de Ginebra, tras diferentes periplos, remite la información obtenida ilícitamente de la citada entidad financiera a las autoridades francesas; y por otro lado, y tras la petición de asistencia judicial internacional solicitada por las autoridades suizas, la información se obtiene mediante un registro en el domicilio de Hervé Falciani llevado a cabo a instancias de la Fiscalía de Niza (31).

(23) Beschluss des Amtsgerichts Bochum de 8 y 10 de abril de 2009.

(24) Beschluss des Landesgerichts Bochum, de 7 de agosto de 2009.

(25) Sentencia del Bundesverfassungsgericht de 9 de noviembre de 2010, 2 BvR 2101/09.

(26) KAISER, I.: «Zulässigkeiti des Ankaufs deliktisch erlangter Steuerdaten», *Neue Zeitschrift für Strafrecht*, n° 7, 2011, pág. 383.

(27) Sentencia del Bundesverfassungsgericht de 9 de noviembre de 2010, párrafo 45.

(28) JOCHUM, H. y MEICKMANN, T.: «New Exchange of information vs. tax solutions of equivalent effect», German Report, ob. Cit. pág. 299.

(29) Hay opiniones a favor de estas prácticas en aras a consolidar un activo trabajo de descubrimiento de pruebas y por lo tanto tales conductas no deberían ser sancionadas (GEHM, M.) y opiniones que consdierarn que tal comportamiento podría ser sancionable (HABETHA, J.), en «Ankauf von Steuerdaten?», en *Zeitschrift für Rechtspolitik*, 7/2012, pág. 223.

(30) Vid. el interesante Informe de la Asamblea Nacional de 10 de julio de 2013. (Assemblée Nationale. Quatorzième législature. Enregistré à la Présidence de l'Assemblée nationale le 10 juillet 2013. Rapport D'information par la Commission des Finances, de l'économie Générale et du Contrôle Budgétaire relatif au traitement par l'administration fiscale des informations contenues dans la liste reçue d'un ancien salarié d'une banque étrangère, et présenté par M. Christian Eckert, rapporteur général).

(31) BLANCO CORDERO, I.: «La admisibilidad de las listas de evasores fiscales sustraídas en el extranjero como prueba para acreditar la comisión de delitos fiscales», ob. Cit. pág. 14.

Los primeros pronunciamientos judiciales sobre este asunto tienen que ver con las actuaciones desarrolladas por las autoridades tributarias y judiciales francesas sobre la base de las informaciones derivadas de la lista Falciani y obtenidas de manera ilícita por éste para su posterior remisión a las autoridades francesas. Así, el juez de las libertades y la detención del alto tribunal de París, mediante dos resoluciones de 15 y 17 de junio de 2010, autorizó a funcionarios de la administración tributaria a realizar inspecciones e incautaciones, en definitiva registros domiciliarios en los domicilios de ciertas empresas y personas físicas, sobre la base de que en una caja abierta a nombre de los interesados en el banco HSBC habían aparecido datos e informaciones que probarían el fraude fiscal. Tales registros tenían la finalidad de buscar y obtener pruebas fehacientes de los delitos de defraudación.

La Corte de apelación de París en fecha de 8 de febrero de 2011 dicta resolución anulando las actuaciones de registro domiciliario efectuadas con el argumento de que la información que había motivado tal proceder tenía un origen ilícito y por lo tanto se trataba de datos ilegales que no podrían ser utilizados por la Administración (32).

La cámara mercantil o comercial de la Corte de Casación francesa en sentencia de 31 de enero de 2012 (33) ha ratificado la resolución del Tribunal de Apelación de París considerando que los documentos que sostienen la actuación proceden de un origen ilícito al haber sido sustraídos al HSBC. Expresamente señala la Corte de casación que resulta indiferente a los efectos de la resolución del caso, el hecho de que los documentos que motivan el registro son transmitidos por el Ministerio Fiscal. El origen remoto ilícito no queda sanado por la intervención de la Fiscalía. Además hay que señalar que en este caso, las autoridades tributarias tenían conocimiento de que los archivos e informaciones habían sido robados (34).

En otro asunto de materia penal, la Corte de casación ha resuelto de manera diferente a la resolución precedente. En el asunto *Bettencourt* el Tribunal (35) ha considerado que la prueba obtenida ilegalmente —en este caso se trataba de unas escuchas telefónicas entre cliente y abogado— puede ser admisible cuando tal grabación ilegal la ha realizado un particular y no una autoridad investigadora. El Tribunal recuerda que se puede confiar en la evidencia de una prueba, aunque ésta pueda ser ilegal, por violación de la privacidad de una persona, en la medida en que la misma pueda ser discutida de forma contradictoria durante el procedimiento. El Tribunal considera que las grabaciones realizadas por un individuo y no por la autoridad pública, sin el conocimiento de la persona constituyen pruebas, validando así las investigaciones y registros llevadas a cabo en Burdeos por las autoridades judiciales.

Por su parte el Consejo de Estado ha considerado en algunos asuntos que un documento o información puede ser adquirida y utilizada válidamente por las autoridades fiscales incluso aunque su origen remoto sea ilícito o irregular (36). Y ello aunque posteriormente otras instancias puedan dejar sin efecto el mecanismo de comunicación de la información a las autoridades francesas (37).

(32) ARRETO, M.-C.: «L'utilisation de données illicite dans la lutte contre le fraude fiscale», *Jurisdoctia*, n° 7, 2011, pág. 142.

(33) Cour de Cassation, chambre commerciale. Audience publique du mardi 31 janvier 2012. N° de pourvoi: 11-13097.

(34) MAITROT DE LA MOTTE, A.: «New Exchange of information vs. tax solutions of equivalent effect», French Report, ob. cit. pág. 280.

(35) Cour de cassation, chambre criminelle. Audience publique du mardi 31 janvier 2012. N° de pourvoi: 11-85464.

(36) Conseil d'Etat statuant au contentieux N° 126827, mercredi 6 octobre 1999.

(37) Conseil d'Etat statuant au contentieux N° 171929, lundi 24 novembre 1997.

La corte penal de casación en sentencia de 27 de noviembre de 2013 parece que ha querido zanjar los posibles resquicios que quedaran sobre el particular. Este Tribunal confirmó la decisión del tribunal de instancia sobre la base de los archivos de HSBC robados por el ex informático del banco Hervé Falciani. El asunto llega a la Corte de casación tras la impugnación planteada por un contratista de París que cuestionaba las actuaciones desarrolladas por la Administración Tributaria y los Tribunales franceses contra él en las que se tomaba como indicio la información incluida en la lista Falciani de origen ilícito. Además en la reclamación se planteó que la información había sido alterada, fabricada o confeccionada por las propias autoridades públicas. El Tribunal considera sobre ambas cuestiones lo siguiente: en primer lugar afirma que la información y los archivos informáticos actúan y son piezas de información que no puedan ser canceladas, sino que las pruebas presentadas pueden y han sido sometidos a discusión contradictoria, por lo que se sostiene su validez; en segundo lugar, el Tribunal considera que la autoridad pública no ha intervenido en la elaboración u obtención de los documentos en cuestión, puesto que los mismos provienen de una investigación llevada a cabo con regularidad (38).

La Ley francesa de lucha contra el fraude fiscal y la gran delincuencia económica y financiera (39) del año 2013 ha venido a confirmar la interpretación del Consejo de Estado en el sentido de reforzar la validez de las pruebas o informaciones que han sido introducidas en el proceso de manera válida, al margen de su origen remoto. Así, se ha expresado el artículo 37 de la citada norma al establecer que los documentos o las informaciones que la Administración utiliza y que han sido introducidos en el procedimiento mediante medios legales o en virtud de la asistencia administrativa de Estados extranjeros, no pueden ser rechazados por el único motivo de su origen —ilícito—. Y ello aún cuando la información ha sido robada con carácter previo a ser comunicada a la Administración, aunque en ningún caso se autoriza a que la Administración robe documentos o información (40).

Del mismo modo, el artículo 38 de la antes citada norma establecía la posibilidad de que la Administración Tributaria pudiera solicitar autorización judicial para entradas en domicilios sobre la base de la información o documentos de origen ilícito. En este punto la norma fue considerada que era contraria a la Constitución puesto que se entendió que se privaba de garantías legales la exigencia de respetar el derecho a la vida privada y en particular la inviolabilidad del domicilio (41).

En opinión de la doctrina francesa el uso de la información obtenida ilegalmente para sostener una liquidación tributaria debe de cohonestarse con el principio de contradicción y de proporcionalidad. En relación con el primero de estos principios debe señalarse que el artículo L76 B del Livre des procédures fiscales establece que la administración está obligada a informar al contribuyente del contenido y origen de la información y los documentos obtenidos de terceras partes en las que se basó para llevar a cabo su investigación o liquidación tributaria. Incluso no puede la Administración rechazar la solicitud de información del contribuyente. La Ley francesa de lucha contra el fraude fiscal de 2013 concede las bases legales para cualquier interferencia en los derechos de los contribuyentes derivada de la utilización de información obtenida en origen de manera irregular. El elemento esencial para sostener esta interpretación es la exi-

(38) Cour de cassation chambre criminelle. Audience publique du mercredi 27 novembre 2013. N° de pourvoi: 13-85042

(39) Loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière

(40) MAITROT DE LA MOTTE, A.: «New Exchange of information vs. tax solutions of equivalent effect», French Report, ob. cit. pág. 281.

(41) Conseil constitutionnel, mercredi 4 décembre 2013. Décision N° 2013-679 DC.

gencia de garantías procesales y administrativas para el contribuyente que no impidan la lucha contra el fraude y la evasión fiscal (42).

En todo caso, parece que el asunto Falciani ha puesto de manifiesto en Francia las lagunas y defectos en la lucha sistemática contra el fraude fiscal. La Asamblea Nacional Francesa considera que más allá del tratamiento de las listas de nombres sustraídos del HSBC de Ginebra, o de la tributación de las sumas dinerarias ocultas así como las acciones legales contra los defraudadores, el verdadero problema es la actualización de los sistemas tributarios opacos basados en el secreto bancario y en el uso de los paraísos fiscales, con la presencia múltiples intermediarios y empresa pantallas que dificultan desenmascarar a los verdaderos y efectivos beneficiarios de las transacciones financieras (43).

6. EL CASO DE LA LISTA FALCIANI EN ITALIA

Posiblemente ha sido en Italia donde se han producido los pronunciamientos judiciales más interesantes sobre la utilización de los datos contenidos en la lista Falciani. Y ello ha ocurrido tanto en el ámbito penal como en el ámbito tributario. En la actualidad y tras el pronunciamiento de la Corte de Cassazione parece claro que en el ordenamiento jurídico italiano se admite la plena utilización de los datos contenidos en la lista Falciani en el procedimiento tributario puesto que a juicio de la corte Suprema no se produce ninguna lesión de un derecho o interés constitucionalmente garantizado que haga ilegítima la adquisición y uso de la misma (44).

No obstante, el camino hasta la consolidación de la doctrina del válido uso de la información contenida en la lista Falciani no ha sido sencillo, existiendo diferentes pronunciamientos judiciales previos que han puesto de manifiesto una diferente solución en el plano penal y tributario e incluso dentro del ámbito tributario ha existido pronunciamientos diversos (45) y oscilantes (46). Éstos últimos se han dividido entre una aproximación más respetuosa con los derechos de los contribuyentes y por lo tanto más restrictiva en cuanto al uso de la información de la lista Falciani, y otro enfoque que considera que tal información sería válida para motivar liquidaciones tributarias sobre la base de que el «tramo» italiano del camino que ha seguido la información de la lista Falciani es perfectamente válido, siendo en tal caso irrelevante las potenciales violaciones normativas que se hayan producido en otro tramo del camino ajeno a Italia en su adquisición originaria (47).

(42) MAITROT DE LA MOTTE, A.: «New Exchange of information vs. tax solutions of equivalent effect», French Report, ob. cit. pág. 283.

(43) Assemblée Nationale. Quatorzième législature. Enregistré à la Présidence de l'Assemblée nationale le 10 juillet 2013. Rapport D'information par la Commission des Finances, de l'économie Générale et du Contrôle Budgétaire relatif au traitement par l'administration fiscale des informations contenues dans la liste reçue d'un ancien salarié d'une banque étrangère, et présenté par M. Christian Eckert, rapporteur général), ob. Cit. pág. 48.

(44) Ordinanza de la Corte di Cassazione, Civile Ord. Sez.6, n° 8605 y n° 8606 de 15 de abril de 2015 (publicada el 28 de abril). La Corte di Cassazione se ha vuelto a pronunciar sobre la lista Falciani y su legitimidad como indicio de pruebas e investigaciones con la ordenanza Civile Ord. Sez.6, n° 9760 de 15 de abril de 2015 (publicada el 13 de mayo)

(45) BUCCISANO, A.: *Assistenza amministrativa internazionale dall'accertamento alla riscossione dei tributi*, Caducci, Editore, Bari, 2013, pág. 85.

(46) D'AYALA VALVA, F.: «Acquisizione di prove illicite. Un caso pratico: la lista Falciani», en *Rivista di Diritto Tributario*, n° 7-8, 2011, pág. 406.

(47) LA SCALA, A. y MASTELLONE, P.: «New Exchange of information veruss tax solutions of equivalent effect», Italian Report, ob cit, pág. 370.

Recordando la situación en el ámbito penal, debe señalarse el primer pronunciamiento en Italia sobre la cuestión analizada que se produjo por parte del Juez de Instrucción de Pinerolo mediante resolución de 4 de octubre de 2011 (48). En este pronunciamiento se llegó al convencimiento de que la información de la lista Falciani se había obtenido de manera ilícita contra la voluntad expresa o tácita de quien tenía el derecho de disponer sobre tal información, copiando archivos de manera ilegal y por lo tanto integrando el tipo penal del artículo 615 ter del Código penal italiano (49). Por todo ello el Juez de Pinerolo declaró que tal información no puede ser utilizada en el proceso penal como prueba y en ausencia de otros elementos de prueba y la imposibilidad de su adquisición, considera que debe disponerse el archivo del procedimiento (50).

La Corte de Cassazione cambió la orientación inicial sobre el uso de la información ilícitamente obtenida en relación con la lista Falciani sobre la base del argumento de que no existía certeza sobre la ilegalidad del origen de la información, poniendo el acento en el respeto a las normas procesales italianas en cuanto a la obtención de la información de la lista Falciani en atención a los mecanismos internacionales de cooperación administrativa en materia de fiscalidad. En su sentencia de 26 de septiembre de 2012 (51), la Suprema Corte valida la decisión tomada por el juez de instrucción (GIP) del Tribunal de Como el 14 de febrero de 2012 en la que se desestimó la alegación de la parte y se consideró que no quedaba acreditada la certeza de la obtención ilegal de la información procedente del HSBC de Ginebra. La Corte de Casación italiana considera que la información obtenida lo es a través de los cauces normativos válidos suscritos por Italia en relación con la cooperación administrativa en materia tributaria y de tal información se deduce la posible comisión de delitos fiscales. Por todo ello, no se excluye la prueba como tal, aunque se admite que en el juicio oral puedan cuestionarse la admisibilidad de los documentos, pero de entrada no pueden ser excluidos de tal manera que el juez de instrucción ha actuado correctamente (52).

En esta línea una sentencia posterior de la Corte de Casación italiana confirma la posibilidad de utilización de la lista Falciani y de los documentos obtenidos ilegalmente *ab origine*. El Alto Tribunal italiano en sentencia de 10 de julio de 2013 ha declarado que es legítimo utilizar como base o inicio de investigaciones posteriores, los datos contenidos en la lista informática Falciani, y ello aunque haya sido ilegítimamente obtenida, señalando además que en todo caso la posible destrucción de la información contenida en esa lista sólo puede ser solicitada por el Ministerio Público (53).

(48) Ufficio del Giudice per le indagini preliminari. Tribunale di Pinerolo. Decreto di Archiviazione, 4 ottobre de 2011.

(49) Art. 615 ter Código penal italiano: «Chiunque abusivamente si introduce in un sistema informatico o telematico protetto da misure di sicurezza ovvero vi si mantiene contro la volontà espressa o tacita di chi ha il diritto di escluderlo, è punito con la reclusione fino a tre anni».

(50) Una motivación sustancialmente análoga la encontramos en la resolución del Giudice per le indagini preliminari. Tribunale di Avellino. Decreto di Archiviazione, 8 de agosto de 2012. En ese caso se dispuso el archivo del procedimiento penal con la destrucción de los documentos y de los actos y del material derivado de la ilegal recolección de información realizada en perjuicio de los sospechosos.

(51) Sentenza Corte di Cassazione, Penale Sent. Sez. 3 Num. 38753, de 26 de septiembre de 2012.

(52) La ordenanza del Tribunal penal de Novara de 8 de junio de 2015 recientemente ha asumido el contenido de la teoría enunciada en el brocardo latino *mala captum bene retentum*, justificando que lo relevante no son los medios de obtención de la prueba sino la propia disponibilidad física de la misma.

(53) Sentenza Corte di Cassazione, Penale Sent. Sez. 3 Num. 29433 de 17 de abril de 2013. Señala esta sentencia que el hecho de que la información haya sido obtenida ilícitamente en origen ello no excluye que la misma pueda ser empleada como punto de partida de investigaciones de manera análoga a lo que ocurre con los escritos anónimos.

En el ámbito tributario, se han producido –al menos hasta los pronunciamientos del año 2015 por parte de la Corte de Casación–, resoluciones contradictorias (54) en torno a la utilización de los datos contenidos en la lista Falciani por parte de las Comisiones Tributarias provinciales y regionales, que son órganos jurisdiccionales especializados en materia tributaria (55). Este debate ha generado en Italia una avalancha de pronunciamientos que ha reabierto el debate fundamentalmente tras la sentencia de la Corte de Apelación de París de 8 de febrero de 2011, la cual ha cuestionado el uso posterior de la información intercambiada por Francia una vez que se ha declarado no utilizable como prueba en el país galo (56).

Pueden distinguirse dos orientaciones en las comisiones tributarias en relación con esta cuestión. Así, una primera línea argumental sería aquélla desfavorable a los intereses de la Agencia Tributaria, según la cual las liquidaciones tributarias realizadas sobre la base de la información contenida en los archivos informáticos de la lista Falciani serían ilegítimas por cuanto lo han sido sobre la base de datos ilegítimamente adquiridos y por lo tanto inutilizables (57), siendo preciso entonces destruir las informaciones contenidas en la lista Falciani. De otra forma se invertiría de forma diabólica la carga de la prueba para el contribuyente en relación con hechos sobre los cuales el contribuyente no tendría conocimiento (58).

Podemos señalar en este punto la doctrina interesante de la CTR de Lombardía n° 11 de 28 de enero de 2013 en la que se apunta la validez únicamente indiciara de los datos incluidos en la lista Falciani, aunque se remarca el principio de la no utilización de los mismos en el proceso tributario (59). Señala esta sentencia que habiendo sido obtenidos los documentos de la lista Falciani de manera ilegal y no existiendo un control sobre la autenticidad y sobre su relación con un contribuyente, no pueden ser utilizados como único medio probatorio que fundamente la pretensión tributaria. Si bien la sentencia considera que el principio penal de no utilización en el proceso de documentos obtenidos de manera ilícita según el código procesal penal italiano no puede traspasarse en su totalidad *tout court* al proceso tributario (60), y no existe una norma en el ordenamiento tributario que vete a la Administración tributaria fundar sus actos sobre la base de documentos adqui-

(54) BLANCO CORDERO, I.: «La admisibilidad de las listas de evasores fiscales sutraídas...», ob cit., pág. 17.

(55) SACHHETO, C.: «Le prove nel processo tributario: prove illegittimamente acquisite. Casi interni e internazionali», *Dialoghi di Diritto Tributario tra attualità e prospettive*, Torino, 16 Gennaio 2015, pág. 11.

(56) PERRUCCI, U.: «Utilizzabilità in Italia delle notizie contenute nella cosiddetta *Lista Falciani*», en *Bolletino Tributario*, n° 8, 2011, pág. 594.

(57) En este sentido podemos señalar las siguientes sentencias de las Comisiones Tributarias provinciales (en adelante CTP) de Avellino, n° 222/05/12 y 224/05/12 de 31 de enero de 2012; CTP Mantova n° 137//2010 de 27 de mayo de 2010; CTP de Como n° 188/01/11 de 15 de noviembre de 2011; CTP de Lecco n° 93/03/13 de 15 de julio de 2013 y n° 175/01/12 de 11 de diciembre de 2012; CTP de Milán n° 236/05/12 de 4 de octubre de 2012 y n° 196/25/12 de 6 de noviembre 2012; CTP de Verbania n° 47/2/2012 de 25 de noviembre de 2012 y n° 15/1/13 de 21 de febrero de 2013; CTP de Reggio Emilia n° 98/1/2012 de 18 de mayo de 2012; Comisión Tributaria Regional (en adelante CTR) de Lombardía n° 11/20/13 de 28 de enero 2013; CTR de Umbria n° 141/1/13 de 28 de octubre 2013.

(58) MASTELLONE, P.: «First decisions on the Liechtenstein case: exchange of information, burden of proof and taxpayer's rights protection», *Rivista di Diritto Tributario Internazionale, International Tax Law Review*, 2011, pág. 514.

(59) VOZZA, A.: «Valenza solo indiziaria della lista Falciani nel processo tributario», en *Corriere Tributario*, n° 11, 2013, pág. 885.

(60) VOZZA, A.: «Ancora sull'inutilizzabilità diretta delle informazioni della Lista Falciani negli accertamenti tributari», *Corriere Tributario*, n° 2, 2013, pág. 162.

dos ilegítimamente, lo cierto es que la tarea del juez debe ser la de valorar las pruebas incorporadas al caso únicamente en los supuestos en los que se haya seguido las previsiones normativas. Es por ello por lo que se considera que la Administración tributaria no puede utilizar los datos contenidos en la lista Falciani puesto que han sido declarados ilegítimos por la autoridad francesa lo cual supone que cualquier otra actuación subsiguiente es igualmente ilegítima. Además en esta decisión se aplica a las conductas de obtención de la información, el esquema del delito de apropiación indebida por parte de *Hervé Falciani* y del delito de sucesiva receptación por parte de la Administración Tributaria italiana. Por lo tanto se considera que los documentos derivados de la lista Falciani son claramente fruto de conductas delictivas carentes de cualquier tipo de conformidad (61).

Entre los pronunciamientos contrarios a la utilización en sede tributaria de los datos contenidos en la lista Falciani, podemos referirnos a la sentencia de la CTP de Treviso nº 188 de 15 de noviembre de 2011. En esta sentencia se mantiene que la tutela de los valores fundamentales reconocidos constitucionalmente y los límites, por lo tanto, impuestos a la Administración Tributaria aconsejan mantener la radical preclusión del uso de los datos ilegítimamente adquiridos. En este sentido compartimos la opinión que sostiene que los valores y derechos de los contribuyentes reconocidos constitucionalmente lo son no únicamente frente a la actuación de los poderes públicos sino también de cualquier sujeto. El principio de legalidad no es solo un límite a la actuación de los poderes públicos sino también y sobre todo una garantía del ciudadano. Ello no solo quiere decir que la Administración Tributaria no puede vulnerar de manera directa, material y palmaria tales valores sino que además el interés público no puede aprovecharse y sacar ventaja de las vulneraciones realizadas por otros sujetos (62). En todo caso, el elemento esencial de análisis podría encontrarse en el hecho de determinar en qué medida el grado de reprobación social vinculado a la sustracción de información bancaria por parte de un ex trabajador se extiende a la Administración tributaria que utiliza tal información (63). Además se podría sostener que el procedimiento de intercambio de información tributaria entre Estados puede ser contrario a la normativa de referencia cuando la Administración que transmite la información no haya respetado la legislación interna propia en la adquisición de los datos e información que posteriormente intercambia (64).

Considero que si se acepta la tesis de la no utilización en el ordenamiento tributario de los datos obtenidos ilegítimamente pero transmitidos lícitamente a través de los canales de cooperación internacional en materia tributaria, el problema se focaliza, entonces, en el juez tributario o en la Administración tributaria que será quien debería validar o verificar la originaria adquisición ilícita, lo cual implica el conocimiento del derecho extranjero de origen de la información, que podría ser facilitado por las autoridades del Estado de origen y transmisión de la información. En todo caso, esta circunstancia no parece que sea deseable puesto que una declaración de que la información que ha llegado a un Estado no puede ser utilizada por tener un origen remoto ilegítimo no es exigible a las autoridades tributarias o judiciales del Estado de recepción de la información (65).

(61) MASTELLONE, P.: «Tutela del contribuente nei confronti delle prove illecitamente acquisite all'estero», *Diritto e pratica tributaria* nº 4, 2013, pág. 813.

(62) MARCHESOLI, A.: «Lista Falciani: le prove illecite sono utilizzabili nell'accertamento tributario?», *Corriere Tributario*, nº 47/2011, pág. 3912.

(63) LUPI, R.: «Sono utilizzabili le informazioni bancarie illecitamente sottratte da impiegati di istituti di credito esteri?», *Dialoghi Tributarî*, nº 3, 2011, pág. 270.

(64) POLITO, C.: «Scambio di informazioni: abuso nell'acquisizione di dati contenuti nelle Liste», en *Fiscalità & Commercio Internazionale*, nº 5, 2011, pág. 25.

(65) BUCCISANO, A.: *Assistenza amministrativa internazionale dall'accertamento alla riscossione dei tributi*, ob. Cit. Pág. 86.

Podría decirse que ha existido una doctrina en Italia que en relación con la fraudulenta sustracción de datos bancarios al extranjero ha considerado que los mismos deben ser admitidos como inutilizables tanto en la fase administrativa como en la fase procesal, con la consecuencia de que las liquidaciones deben ser anuladas a no ser que puedan justificarse con otra información que no haya sido adquirida ilegítimamente (66)).

En atención a otra orientación, en este caso favorable a los intereses de la Agencia Tributaria, existe una argumentación jurisdiccional que considera que los datos contenidos en la mencionada lista pueden ser utilizados en el proceso tributario; y ello porque la fuente que da origen a la actuación tributaria de liquidación es totalmente legítima y consecuente con el respeto a la normativa de cooperación e intercambio de información entre Estados, habiendo llegado a la Administración italiana a través de los canales de colaboración previstos en la normativa internacional (67). En este sentido la CTP de Turín en sentencia de 4 de febrero de 2013 ha dejado clara la diferente aplicación de las reglas de exclusión de las pruebas obtenidas ilícitamente en el ámbito penal y en el ámbito tributario. Así se mantiene que «la inutilización de las pruebas ilegítimamente adquiridas según en el artículo 191 del Código Procesal Penal (68) encuentra aplicación únicamente en el ámbito del procedimiento penal (69)». Por el contrario la CTP de Pisa en sentencia nº 152/1/2013 ha considerado que «la exclusión del uso en sede tributaria de tales documentos únicamente se producirá cuando la adquisición de la información se haya producido vulnerando derechos fundamentales de rango constitucional —como la libertad personal o la inviolabilidad del domicilio— y se incumplan las previsiones normativas sobre el desarrollo de la inspección por parte de la Administración Tributaria.

En todo caso parece claro que en el ámbito tributario no existe en el derecho italiano una norma que expresamente regule la prueba ilegítima, tal y como sí que ocurre en el ámbito penal (*cf.* Artículo 191 c.p.p.), lo cual ha motivado posiciones encontradas en la doctrina y en la jurisprudencia sobre los efectos que puede producir en el proceso tributario la utilización a los fines de la liquidación, de elementos probatorios adquiridos de manera ilegítima.

Una argumentación interesante es la que realiza la CTP de Treviso en sus sentencias nº 64 y 59 del año 2012. En ellas se admite el valor probatorio en el proceso tributario de los datos contenidos en la lista Falciani sobre la base argumental de que el regular intercambio de información realizado por las autoridades francesas a las autoridades italianas en virtud de la Directiva de cooperación e intercambio de información tiene la virtud de sanar el vicio de ilicitud de la información adquirida en origen (70). Se señala por este órgano jurisdiccional que el juicio sobre la legalidad o ilegalidad de la adquisición de la información en origen que ahora se intercambia según los mecanismos internacionales

(66) MASTELLONE, P.: «Tutela del contribuente nei confronti delle prove illecitamente acquisite all'estero», *Diritto e pratica tributaria* nº 4, 2013, pág. 810.

(67) Podemos señalar las siguientes sentencias de la CTP de Treviso nº 59/05/2012 de 10 de julio de 2012, nº 64/1/2012 de 5 de junio de 2012; CTP de Cremona nº 92/01/2013 de 7 de octubre de 2013; CTP de Reggio Emilia nº 198/01/12 de 18 de mayo de 2012; CTP de Genova nº 193/4/2012 de 5 de junio de 2012; CTP de Milán nº 52/16/2013 de 6 de mayo de 2013; CTR de Lombardía nº 1072/2014 de 27 de febrero de 2014; CTP de Turín nº 18/8/2013 de 4 de febrero de 2013.

(68) Artículo 191 1. Codice di Procedura Penale: «Le prove acquisite in violazione dei divieti stabiliti dalla legge non possono essere utilizzate».

(69) Este argumento se deja entrever también en D'AYALA VALVA, F.: «Acquisizione di prove illicite. Un caso pratico: la lista Falciani», *ob. cit.*, pág. 406.

(70) No obstante, hay opiniones que consideran que el hecho de que una Administración tributaria extranjera intercambie legítimamente —mediante los mecanismos de cooperación internacional existentes— la información obtenida en origen de manera ilegal, ello no altera la consideración de información ilegítima, (VIGNOLI, A.: «Sono utilizzabili le informazioni bancarie illecitamente sottratte da impiegati di istituti di credito esteri?», *Dialoghi Tributarî*, nº 3, 2011, pág. 269).

de cooperación, queda fuera del ámbito de jurisdicción de Italia, que no podrá valorar si *ab initio* la información se obtuvo correctamente. En mi opinión, dado que el procedimiento de intercambio de información en todo caso debe respetar los límites previstos normativamente en cuanto a la forma de obtención, respeto a la normativa interna, orden público..., considero que el intercambio de información no puede ser utilizado por los Estados contratantes para «escamotear» la normativa y sanar vicios esenciales derivados de la obtención de la información (71). Es por ello por lo que aunque la solicitud de información y el procedimiento de intercambio de información pueda ser correcto desde un punto de vista formal, ello no puede vulnerar o sobrepasar los límites previstos en la normativa internacional, y por ello consideraría que la utilización en el proceso tributario de tales datos obtenidos de manera ilícita podría plantear algún problema jurídico.

En relación con ello, el Consejo de Estado italiano (72) ya se pronunció sobre la válida denegación de acceso por parte del contribuyente a la información contenida en la lista Falciani, puesto que se trata de documentos relativos a actuaciones investigadoras públicos y derivan de la colaboración con organismos aduaneros, fiscales y policiales extranjeros. En todo caso, esta decisión no puede prejuzgar el hecho de que la Administración tributaria sigue obligada en todo caso a probar los hechos que generan la presunta violación de la obligación tributaria que motiva la liquidación consecuente (73).

Todas estas valoraciones han quedado superadas tras el pronunciamiento de la Corte di Cassazione italiana realizado a través de las ordenanzas 8605 y 8606 de 15 de abril de 2015 —publicadas el 28 de abril (74)— y la ordenanza 9760 de 15 de abril de 2015 y publicada el 13 de mayo.

El Alto Tribunal resuelve definitivamente la cuestión objeto de análisis pronunciándose de manera favorable al uso en el proceso tributario de los datos contenidos en la lista Falciani. Así ha declarado como principio general que «la autoridad fiscal, en sus actividades de investigación contra la evasión de impuestos puede — en línea de principio— utilizar cualquier elemento o dato con valor indiciario, con la excepción de aquellos cuya imposibilidad de uso se deriva de una disposición legal o por el hecho de haber sido adquiridos por la Administración en la violación de un derecho fundamental de los contribuyentes. Por lo tanto, pueden ser utilizados, en un contradictorio con el contribuyente-, los datos bancarios adquiridos por un empleado infiel de una institución bancaria, sin que tenga ninguna relevancia el eventual delito cometido por ese mismo empleado en la violación del derecho a la confidencialidad de los datos bancarios (que no goza de la protección frente al Fisco). (75)»

La Corte de Casación como fundamento de este principio parece excluir la directa relevancia en el procedimiento tributario de los argumentos del ámbito penal en el que se ha excluido el uso de la lista Falciani por violación de las normas relativas a la adquisición de la prueba. En este sentido la Corte Suprema italiana basa su decisión en las siguientes consideraciones argumentales: en primer lugar, se reafirma la evidente distin-

(71) ARMELLA, S. y UGOLINI, L.: «Il regolare scambio di informazioni tra Stati può sanare l'illegittimità originaria della lista Falciani?», *Corriere Tributario* n° 42/2012, pág. 3258.

(72) Sentenza del Consiglio di Stato, sez IV, n° 6472 de 9 de diciembre de 2011.

(73) AVOLIO, D. y SANTACROCE, B.: «L'acquisizione e l'utilizzabilità dei dati della lista Falciani», en *Corriere tributario*, n° 5/2012, pág. 326.

(74) Además debe señalarse que la Corte de Casación ha dictado dos sentencias gemelas que replican las ordenanzas 8605 y 8606 de 28 de abril de 2015: se trata de las Sentencias de la Corte di Cassazione, Civile Sent. Sez. 5 Num. 16950 y 16951 de 9 de junio de 2015, publicadas el 19 de agosto de 2015.

(75) Fundamento jurídico 7 de la Ordenanza de la Corte di Cassazione, Civile Sent. Sez. 8 Num. 8605 de 15 de abril de 2015, publicada el 28 de abril.

ción entre el proceso penal y el proceso tributario a los efectos analizados (76); en segundo lugar la propia Corte de Casación ha señalado que en el ordenamiento tributario no existe una norma que excluya la posibilidad de utilizar elementos probatorios adquiridos de manera ilegítima, excepto los supuestos en los que se cuestionen los derechos fundamentales consagrados en la Constitución (77); y en tercer lugar se argumenta que en el ordenamiento tributario no existe una norma similar a la prevista en el artículo 191 del Código Procesal penal que excluya el uso de las pruebas adquiridas en violación de las obligaciones previstas en la ley.

La argumentación de la Corte de Casación se apoya en la absoluta legitimidad de la actividad investigadora de la Administración Tributaria italiana sobre la base del correcto y regular intercambio de información llevado a cabo por la Administración Tributaria francesa sobre la base de la Directiva sobre cooperación administrativa en materia tributaria. Tanto la normativa internacional como la normativa interna italiana legitimarían el proceder tributario sin que ello haya de suponer ninguna vulneración con el derecho al secreto de las informaciones. De hecho el Tribunal ha considerado que los valores sobre los que se base el derecho al secreto y el deber de sigilo de las Administraciones en relación con los datos bancarios, son secundarios y deben ceder frente al valor primordial y esencial de la capacidad de contribuir establecido para cada contribuyente en el artículo 53 de la Constitución el cual se asocia al objetivo fundamental de lucha contra la evasión y los paraísos fiscales.

Se considera que en tales casos no se produce una vulneración del derecho de defensa del artículo 24 de la Constitución italiana por cuanto el contribuyente conserva la facultad de sostener su propia defensa para cuestionar un indicio probatorio como los datos de la lista Falciani, lo cual habrá de ser considerado por el tribunal de primera instancia. En este sentido tampoco considera la Corte de Casación que se produce una vulneración del derecho a un proceso justo y equitativo del artículo 6 del Convenio Europeo de Derechos Humanos puesto que este precepto no regula expresamente la cuestión relativa a la admisibilidad de las pruebas que son disciplinadas por las leyes nacionales.

En definitiva, la Corte de Casación a través de las ordenanzas mencionadas ha reconocido la plena utilización de la lista Falciani en el proceso tributario en cuanto que constituye un indicio que el juez debe tener en consideración y que, considerado singularmente puede ser idóneo para justificar la pretensión tributaria (78). Parece, por lo tanto que queda así zanjada la cuestión relativa a la utilización de los datos contenidos en la lista Falciani en el ámbito procedimental tributario italiano.

7. LA SITUACIÓN EN OTROS ESTADOS

En este punto, realizaremos algunas breves consideraciones sobre la situación existente en otros ordenamientos jurídicos en relación con la cuestión relativa al uso de la información bancaria obtenida de forma irregular en su origen.

(76) En efecto, la jurisprudencia de la Corte de Casación italiana está orientada a mantener una clara diferenciación entre el proceso penal y el proceso tributario sobre la base de un principio normativo que impone la obligación de respeto de las disposiciones del Código Procesal Penal cuando en el curso de la actividad investigadora surjan indicios de delito, pero únicamente a los propósitos de la aplicación de la ley penal (Cass. nn. 22984, 2985 y 22986 del año 2010; Cass. nn. 13121/2012).

(77) Cass. nn. 24923/2011.

(78) Es ya firme la jurisprudencia de la Corte di Cassazione que establece que en materia tributaria es suficiente como prueba presuntiva un único indicio preciso y grave (Cass. n. 656/2014, Cass. n. 28047/2006; Cass. n. 12438/2007; Cass. n. 27063/2006).

En este sentido puede mencionarse que en Suiza se presentó en el año 2013 un proyecto normativo de Ley Federal sobre asistencia administrativa en materia tributaria (79). Esta ley suiza establecía y establece en su artículo 7 letra c) que la Administración Fiscal suiza no debería considerar la solicitud de información realizada por otro Estado cuando tal solicitud viola el principio de buena fe. Tal es el caso, entre otros, cuando la solicitud se basa en información que se ha adquirido a través de hechos punibles según la legislación suiza. En este sentido la norma suiza está pensando, en particular, el caso de los datos bancarios obtenidos y transferidos o vendidos a otro Estado ilegalmente. Parece, por lo tanto que la regla en la letra c) es evidente que una solicitud de colaboración que se basa en los datos bancarios adquiridos de manera ilegal sería contraria al sentido y la finalidad de un CDI y por lo tanto debería ser considerado como contrario al principio de buena fe.

La propuesta de modificación que finalmente no se aprobó en la ley federal de asistencia internacional en materia fiscal, permitía rechazar el uso de la información bancaria robada únicamente en el caso de que esa información hubiera sido *activamente* obtenida mediante un comportamiento ilegal de acuerdo con el Derecho suizo (80). Los participantes en la consulta pública criticaron fuertemente esta modificación del art. 7 letra. c, de la mencionada norma, según la cual el elemento que impediría el uso de la información robada sería el comportamiento activo y no meramente pasivo en la realización de una conducta contraria al ordenamiento jurídico suizo. Como consecuencia de ello, el uso de datos bancarios robados permanece por lo tanto prohibido en el Derecho suizo (81).

En los Estados Unidos, la cuarta enmienda de su Constitución establece una protección frente a investigaciones y medidas irracionales que afecten a su seguridad e intimidad. En este sentido, las expectativas de privacidad resultan igualmente protegidas, lo cual es especialmente relevante en el caso de los archivos bancarios. Pero incluso en tales casos de razonabilidad, la protección constitucional se refiere sólo frente a la acción de los poderes públicos. Por lo tanto, ello no se aplica cuando actores privados –no públicos–, incluidos informantes o delatores, obtienen tal información. Y en este sentido, dado que tales informantes no son actores públicos ni actúan a petición de una autoridad tributaria al recopilar la información, la conclusión es que las autoridades públicas podrían utilizar la información obtenida por un delator o un informante incluso si éste rompiera o vulnerara las normas existentes para la obtención o transmisión de la información (82).

En el ordenamiento jurídico griego el artículo 19 de la Constitución de Grecia establece la garantía de la privacidad en las comunicaciones e incorpora una previsión explícita prohibiendo el uso de pruebas obtenidas con vulneración del artículo 19 de la Constitución, al tiempo que consagra igualmente el derecho a la inviolabilidad del domicilio y la protección de los datos personales y privados. La normativa tributaria griega no prevé ninguna disposición legal en torno al uso de los datos obtenidos ilegalmente en el proceso tributario. No obstante el Consejo de Estado ha admitido divergir de la prohibición absoluta establecida en la Constitución únicamente en casos excepcionales. Así se entiende que se admite el uso de datos tributarios obtenidos ilegalmente sólo cuando la salvaguarda de algún derecho del ciudadano se puede conseguir mediante el

(79) Loi fédérale sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale (Loi sur l'assistance administrative fiscale, LAAF) du 28 septembre 2012.

(80) OBERSON, X.: *International exchange of information in tax matters. Towards Global Transparency*, Edward Edgar Publishing, 2015, pág. 223.

(81) OBERSON, X.: «New Exchange of information versus tax solutions of equivalent effect», Swiss Report, ob cit, pág. 552.

(82) BLANK, J. y MASON, R.: «New Exchange of information versus tax solutions of equivalent effect», United States National Report, ob cit, pág. 622.

uso de tales datos o pruebas. Sin embargo, lo cierto es que la práctica las autoridades cumplen estrictamente el mandato constitucional consistente en la prohibición absoluta de uso de datos obtenidos ilegalmente y de hecho las autoridades tributarias griegas no han usado los datos bancarios de la lista Falciani para imponer sanciones o iniciar investigaciones penales a las más de 2000 personas incluidas en la lista (83).

8. EL CASO EN LA JURISPRUDENCIA ESPAÑOLA: CONSIDERACIONES CRÍTICAS

En España se han producido en los últimos tiempos algunos pronunciamientos judiciales que han analizado la cuestión relativa al uso en vía penal de la información contenida en la lista Falciani como prueba válida en procesos por delito fiscal (84). La idea argumental que se considera, hasta la fecha, por nuestros Tribunales inferiores es la de que tal información puede ser válidamente utilizada sobre la base del correcto intercambio de información producido entre las autoridades tributarias francesas y españolas. Además nuestros Tribunales consideran que en la confrontación entre el derecho a la intimidad del contribuyente y la protección del secreto bancario frente al principio de capacidad contributiva, éste último constituye un principio superior que debe prevalecer frente a aquéllos.

Así, la Sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid, sección 6ª, de 9 de diciembre de 2015 (85) ha confirmado la sentencia de instancia (86) y sobre la base de la información contenida en las fichas BUP derivadas de los papeles de la lista Falciani ha condenado a un empresario residente por tres delitos fiscales a siete años de prisión y multa de unos 21 millones de € por las cantidades defraudadas y derivadas de las 12 cuentas de las que era titular en el HSBC de Ginebra.

La Audiencia Provincial considera que un aspecto esencial en este punto es valorar la licitud de la prueba indiciaria que fundamenta la sentencia condenatoria de instancia. Tal prueba no es otra que los datos e información que sustrajo Falciani, empleado del HSBC de Ginebra, supuestamente de la base de datos de la entidad. En este sentido se señala que en relación con tal información, no consta en ningún documento oficial el medio de obtención de la misma a las autoridades francesas.

Como se señala en el fundamento de derecho tercero, «la cuestión jurídica sobre la que pende el recurso es la de si los datos sobre aspectos económico-financieros, cualquiera que sea su formato (en un disco duro, microfichas, en un CD, en un DVD, etc.), son admisibles como prueba en el proceso penal contra un presunto evasor de impuestos o, por el contrario, si el hecho de haber sido sustraídos por el empleado del banco y revelados a las autoridades impide su admisibilidad. Como problema conectado, se cuestiona si puede ser admisible como prueba la información obtenida como consecuencia de las investigaciones posteriores derivadas de tales datos o, por el contrario, está contaminada y ha de ser expulsada del procedimiento».

(83) THEOCHAROPOULOU, E.: «New Exchange of information versus tax solutions of equivalent effect», Greek Report, ob cit, pág. 319 y 320.

(84) Sentencia 825/2015, de 9 de diciembre de la Sección 6ª de la Audiencia Provincial de Madrid, ponente Dª María Almudena Álvarez Tejero; Sentencia del Juzgado de lo Penal nº 24 de Madrid, nº 448/2015, de 28 de diciembre de 2015.

(85) Sentencia 825/2015, de 9 de diciembre de la Sección 6ª de la Audiencia Provincial de Madrid, ponente Dª María Almudena Álvarez Tejero.

(86) Sentencia del Juzgado de lo Penal nº 31 de Madrid, de 2 de junio de 2015.

En este sentido el correcto intercambio de información entre autoridades tributarias legítima, en opinión del Tribunal, la validez de la misma, sin que sea exigible investigar más allá de lo razonable la fuente de conocimiento, lo cual exoneraría a las autoridades españolas de la obligación de conocer el origen último remoto de la información que reciben a través de los canales de cooperación internacionales legalmente previstos (87).

El segundo argumento que es utilizado por la Audiencia Provincial de Madrid para desestimar el recurso y ratificar la resolución de instancia tiene que ver con la prevalencia del deber de contribuir frente a la protección del derecho a la intimidad que podría verse vulnerado por la utilización de los datos derivados de la lista Falciani con un origen delictivo en Suiza. Así la Sala mantiene que el derecho a la intimidad que ha de quedar inmune a las agresiones exteriores de otras personas o de la Administración pública no puede extenderse de tal modo que constituya un instrumento que imposibilite o dificulte el deber constitucionalmente declarado en el artículo 31 CE de todo ciudadano de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos a través del sistema tributario de acuerdo con su capacidad económica.

A la vista de todo ello concluye la sala diciendo que «en definitiva, se obtuvieron unos datos bancarios por un empleado de una entidad bancaria, que posteriormente fueron proporcionados por la Autoridades Francesas a las Autoridades Españolas, datos que fueron investigados por la Agencia Tributaria, que los puso en conocimiento de la Fiscalía al entender que pudieran ser constitutivos de infracción penal que finalmente interpuso la correspondiente denuncia. Respecto a la manipulación de las pruebas, constituida por la documentación aportada por la Agencia Tributaria que acredita la titularidad por parte del acusado de doce cuentas en el HSBC cuyos rendimientos no fueron declarados en la correspondiente declaración de los respectivos impuesto de renta de los ejercicios 2005 y 2006 y de patrimonio del ejercicio de 2006, el recurrente durante el proceso ha negado la titularidad de las cuentas bancarias aperturadas en el HSBC (Suiza), afirmando que no las había abierto él, declarando que en los años 2005 y 2007 era apoderado y administrador de varias sociedades, sin que la cuestión relativa a la fiabilidad de los archivos que contiene la ficha BUP haya sido planteada, hasta la interposición del recurso, y sin que haya solicitado aclaración a los peritos de la agencia tributaria en el plenario, sobre el tratamiento informático de la prueba y como ya se ha expuesto en la Sentencia recurrida acogiendo este Tribunal su argumentación y valoración, no puede considerarse que la incorporación al proceso por la AEAT de los datos aportados por el Sr. Esteban proceda de un acto que pueda reputarse delictivo en España, ni que dicha prueba vulnere el derecho a la intimidad del acusado o el derecho a la protección de sus datos, pues éstos ceden frente a otros derechos constitucionalmente consagrados (88)».

Hay que señalar en este punto que un elemento a considerar en la argumentación en torno a la validez o utilización de la información derivada de la lista Falciani tiene que

(87) Fundamento tercero SAP Madrid, de 9 de diciembre de 2015: «Lo cierto es que las autoridades francesas, en función de los acuerdos y tratados internacionales suscritos, realizó la cesión de los datos, que fueron investigados, no ofreciendo objeción alguna, siendo que investigar más allá la fuente de conocimiento, no parece resulte exigencia admisible por la bondad de la prueba de que se trata».

(88) La Audiencia Provincial hace suyos los argumentos de la sentencia recurrida nº 221/2015 de 2 de junio, del Juzgado de lo Penal nº 31 de Madrid: «En definitiva, no puede considerarse que la incorporación al proceso por la Agencia Tributaria de los datos aportados por el Sr. Esteban proceda de un acto que pueda reputarse delictivo en España, ni que dicha prueba vulnere el derecho a la intimidad del acusado, pues este derecho cede frente a otros derechos constitucionalmente consagrados, por lo que la prueba se considera lícita y eficaz como tal para enervar la presunción de inocencia».

ver con la resolución de la Audiencia Nacional en torno a la petición de extradición realizada por las autoridades suizas. En este sentido haya que remarcar que el Auto de la sala de lo penal, sección segunda, de la Audiencia Nacional de 8 de mayo de 2013 (89) ha aclarado que la conducta realizada por Falciani no cumple con las exigencias de doble incriminación, por no ser punibles penalmente como tales en España, concluyendo por ello que no procede la extradición solicitada por la Fiscalía Federal Suiza. Además se considera que de no haber sido por la colaboración de Falciani no se habría descubierto las conductas ilícitas desarrolladas con el concurso de la entidad financiera suiza (90).

Recientemente se ha producido un segundo pronunciamiento judicial en forma de condena por delito fiscal en el que se han tomado como base probatoria indiciaria la información contenida en la lista Falciani. La sentencia del Juzgado de lo penal nº 24 de Madrid vuelve a considerar válida la información derivada a la lista Falciani sobre la base de los mecanismos de cooperación internacional en materia tributaria (91).

En todo este devenir judicial que se ha producido en España desde que la información es intercambiada espontáneamente por las autoridades francesas hay un elemento singular que tiene que ver con la actuación de las autoridades tributarias españolas una vez que recibieron esa información. Y me estoy refiriendo a la comunicación que la Agencia Tributaria envió en el año 2010 a las personas titulares de cuentas en el HSBC de Ginebra que aparecían la información intercambiada por las autoridades francesas. En esa comunicación, se decía que «según datos que constan en poder de la AEAT, obtenidos a través el Departamento de inspección financiera y tributaria, usted ha tenido la disponibilidad de fondos situados en Suiza en las cuentas del banco *HSBC Private Bank Suisse* nº... durante el año 2005 y/o siguientes». Esa comunicación fue una especie de requerimiento de cumplimiento enviada a tales personas para que en el plazo de diez días hábiles «proceda al cumplimiento de la obligación correspondiente a la presentación de la/s declaración/es a las que resulta obligado». Además en esa comunicación se decía que «con la comunicación de la presente comunicación se inicia un procedimiento de gestión tributaria que tiene por objeto del control del cumplimiento de sus obligaciones formales. Esta forma de proceder de la AEAT puede considerarse como excepcional, sin que este requerimiento para la regularización tenga un acomodo sencillo en la tipología de los diferentes procedimientos de gestión tributaria. De hecho se decía que «la AEAT ini-

(89) Auto nº 19/2013 de la sala de lo penal, sección segunda de la Audiencia Nacional, de 8 de mayo de 2013.

(90) «...frente a imputaciones de cargos consistentes precisamente en la violación del secreto bancario respecto de la información existente en unas concretas fechas en una determinada institución financiera, en relación con la que existen más que fundadas sospechas, evidencias, de que en aquel momento existían políticas de empresa, procedimientos y se llevaban a cabo actuaciones gravemente irregulares; y ello referido a una persona respecto de la que consta que con su colaboración ha hecho llegar de forma eficaz dicha información a autoridades administrativas y judiciales de varios Estados, entre ellos España, lo que ha producido como efecto directo e inmediato que se hayan desvelado y se sigan desvelando muchas situaciones delictivas descubiertas, amparadas o permitidas por la propia entidad financiera y que han permanecido ocultas hasta el momento, dado que hasta ahora no había sido posible realizar una investigación eficaz», razonamiento jurídico segundo.

(91) «... dicha documentación conteniendo la ficha BUO de la acusada les fue remitida por las autoridades francesas a las españolas en virtud del Convenio entre el Reino de España y la República francesa de 10-10-95, por lo que no se puede en modo alguno hablar de prueba ilícitamente obtenida, pero, es más, la propia acusada reconoció la existencia y valide de la referida ficha BUP abierta a su nombre de igual manera que el otro acusado, su padre, igualmente reconoció figurar en la misma como *Attorney A* pues lo único que ambos niegan es ser titulares de las referidas cuentas, afirmando que eran simples autorizados»; Fundamento jurídico segundo de la Sentencia del Juzgado de lo penal nº 24 de Madrid, nº 48/2015, de 28 de diciembre de 2015.

ciaría un procedimiento de comprobación e investigación si una vez concluido el plazo de atención del presente requerimiento no resulta adecuadamente justificada o regularizada su situación tributaria».

En relación con todas estas cuestiones, es interesante señalar que nuestra jurisprudencia aplica la teoría de los frutos del árbol envenenado únicamente a los caos en los que la acción liquidadora de las autoridades fiscales viola los derechos constitucionales de defensa, de presunción de inocencia, de inviolabilidad del domicilio y de secreto de las comunicaciones, de tal manera que las pruebas prohibidas se refieren a la obtención de una fuente de prueba con violación de un derecho fundamental. Hay que recordar que la Audiencia Nacional ha considerado en el auto de no extradición de *Falciani* que no hubo delito en la actuación del empleado del banco y por lo tanto no se vulneraron derechos fundamentales y que el cauce a través del cual llega la información a las autoridades españolas es válido y legal a la luz de las Directivas comunitarias de cooperación en materia tributaria.

Con todo ello, además debemos recordar que el artículo 16.5 de la Directiva 2011/16/UE de cooperación administrativa en materia tributaria señala el valor probatorio de la información intercambiada a efectos fiscales estableciendo expresamente que «Los organismos competentes del Estado miembro requirente podrán aducir como elementos de prueba, en las mismas condiciones que la información, los informes, las declaraciones y cualquier otro documento equivalente transmitido por una autoridad del mismo Estado miembro, la información, los informes, las declaraciones y cualquier otro documento, copia autenticada o extracto de estos obtenidos por la autoridad requerida y transmitidos a la autoridad requirente de conformidad con la presente Directiva». Ello supone una suerte de principio general de validez probatoria de la información transmitida a través de los mecanismos de cooperación internacional (92). No obstante la regulación referida no se pronuncia en ningún sentido en torno al supuesto de información intercambiada lícitamente pero obtenida en origen de manera ilícita, no existiendo por lo tanto regulación expresa que aclare la cuestión.

En este sentido se ha señalado en último término es discutible que la información obtenida ilícitamente pueda ser utilizada válidamente. Y ello porque el artículo 26 CMOC-DE no contiene ninguna prohibición en el sentido de limitar el uso de la información obtenida de manera ilegal; además si se respetara la cláusula de confidencialidad la prohibición de utilización de tal información en el Estado que la recibe dependería de la aplicación posterior de las normas de derecho interno del ese Estado (93).

Un elemento a considerar igualmente en este punto y que abundaría en la idea de no utilización de tal información sería la vigencia en el ámbito convencional del principio de buena fe establecido en el artículo 26 de la Convención de Viena sobre Derecho de los Tratados». Este principio impediría el uso de datos o información bancaria robada puesto que se encuentra implícito en el artículo 26 MCOCDE, de tal manera que no sería necesaria una mención expresa a la no utilización de esa información (94).

A la luz de todo ello considero en relación con la cuestión sobre el uso de la información derivada de la lista *Falciani* que hay argumentos que podrían apoyar soluciones di-

(92) RODRIGUEZ BEREJO LEÓN, M.: «El intercambio de información fiscal entre los Estados y su incidencia probatoria», *InDret*, julio 2012, pág. 12.

(93) DOURADO, A.P.: «Exchange of information and validity of global standards in Tax Law: Abstractionism and Expressionism or where the truth lies», *EU Working Papers RSCAS 2013/11*, Robert Schuman Centre for Advanced Studies, Global Governance Programme-37, pág. 17.

(94) OBERSON, X.: *International exchange of information in tax matters. Towards Global Transparency*, Edward Edgar Publishing, 2015, pág. 223.

versas. Como línea de principio, debe señalarse que no existe una norma en el ámbito tributario que expresamente prohíba la utilización de la información obtenida en otro Estado y de origen ilícita. Igualmente hay que señalar la aplicación del artículo 11 de la Ley Orgánica del Poder Judicial y de la doctrina del Tribunal Supremo sobre la prueba ilícita y la prueba irregular, manteniéndose que en un primer grado la eficacia probatoria de una y otra es semejante al carecer de virtualidad procesal, dependiendo en el caso de la prueba irregular de la naturaleza, gravedad y de la indefensión creada, si bien en un segundo grado, esto es respecto a pruebas derivadas de las mismas, los efectos difieren; en el caso de la prueba ilícita se produce la ilicitud de cualquier prueba derivada (teoría de los frutos del árbol envenenado), mientras que en el caso de la prueba irregular nada impide que la convicción de pueda conseguir de otras pruebas derivadas, pudiendo subsanarse el defecto de la prueba irregular (95).

En todo caso, considero que en el asunto de la lista Falciani, a pesar del valor superior del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, la Administración Pública no debería utilizar tales informaciones en tanto en cuanto ello podría suponer que el interés público se aprovechara y sacara ventaja de las vulneraciones realizadas por otros sujetos en otro momento. Además hay que considerar que ya hubo un pronunciamiento de la Corte de Apelación de París que cuestionó la validez de tales documentos para motivar inspecciones domiciliarias que permitieran la obtención de otras pruebas; ello debería suponer que dado que tales informaciones han sido declaradas ilegítimas por la autoridad judicial francesa, cualquier otra actuación subsiguiente debería ser igualmente ilegítima y por lo tanto no debería haber sido posible el posterior intercambio de información.

En mi opinión, dado que el procedimiento de intercambio de información en todo caso debe respetar los límites previstos normativamente en cuanto a la forma de obtención, respeto a la normativa interna, cláusula de orden público..., considero que el válido intercambio de información no puede ser utilizado por los Estados contratantes para sanar los vicios esenciales derivados de la obtención de la información o evitar la aplicación de la normativa de origen. Es por ello por lo que aunque la solicitud de información y el procedimiento de intercambio de información pueda ser correcto desde un punto de vista formal, ello no puede ser utilizado para sobrepasar los límites previstos en la normativa internacional y, en su caso, en la normativa doméstica del Estado de donde procede la información. No obstante, es evidente que a las autoridades tributarias españolas no les es exigible la labor de investigar y conocer el origen último de la información que llega a su poder a través de los cauces de cooperación internacional previstos.

Finalmente permítaseme realizar una última reflexión que tiene que ver con el nuevo entorno de intercambio automático de información en el que los Estados desarrollan sus potestades investigadoras. La nueva era del intercambio automático de información tributaria, de aplicación ya en nuestro ordenamiento interno tras las iniciativas de la OCDE (96), la modificación de la Directiva 2011/16/UE (97) y tras la reforma de la Ley General Tributaria y la incorporación de la Disposición Adicional 22ª LGT, plantea la cuestión de si ello puede suponer el fin de la obtención irregular de la información con trascendencia tributaria o si por el contrario casos como el de la lista Falciani o los pa-

(95) BLANCO CORDERO, I.: «La admisibilidad de las listas de evasores fiscales sustraídas en el extranjero como prueba para acreditar la comisión de delitos fiscales», ob. cit. pág. 5.

(96) En febrero de 2014 la OCDE presenta el nuevo estándar de intercambio automático de información financiera, en dos documentos que conforman el Common Reporting Standard (CRS) y el Modelo de Acuerdo de Autoridad competente, (Model Competent Authority Agreement, CAA).

(97) Directiva 2014/107/UE del Consejo de 9 de diciembre de 2014.

peles de Panamá quedarían inmunes al intercambio automático de información financiera. En mi opinión, el avance sustancial que va a suponer la implementación en su totalidad del mecanismo de intercambio automático de información financiera tal y como se ha previsto en los instrumentos normativos internacionales no asegura que casos como el que estamos analizando dejen de existir. No obstante desde el momento en que las entidades financieras de los países acogidos al Acuerdo multilateral entre autoridades competentes sobre intercambio automático de información de cuentas financieras, han de remitir información financiera de cuentas en las que aparezca algún no residente, es evidente que la incidencia de estos supuestos se reducirá. Y ello porque la obligación de información se refiere en primer lugar a la identificación de la residencia fiscal de las personas que ostenten la titularidad o el control de cuentas financieras (98). La referencia al control de las cuentas financieras supone un enfoque de transparencia cuyo ámbito de aplicación se refiere no solo a personas físicas sino también a personas jurídicas. En segundo lugar, el contenido de la obligación de información de las cuentas financieras es lo suficientemente extenso tanto desde el punto de vista subjetivo – por institución financiera se entiende una institución de custodia, una institución de depósito, una entidad de inversión o una compañía de seguro específica-, como objetivo (99) –el tipo de información objeto de intercambio-, que parece razonable pensar que la información financiera llegará de manera automática al Estado de residencia del titular o persona que controle las cuentas financieras localizadas en otro Estado. Sin embargo, los posibles resquicios que pueda dejar la norma reguladora del intercambio automático de información financiera no impedirían que pudiera sustraerse de manera ilícita información con trascendencia tributaria de manera similar a los casos que han sido analizados en el presente trabajo.

(98) Artículo 3 del Real Decreto 1021/2015, de 13 de noviembre, por el que se establece la obligación de identificar la residencia fiscal de las personas que ostenten la titularidad o el control de determinadas cuentas financieras y de informar acerca de las mismas en el ámbito de la asistencia mutua.

(99) Por «cuenta financiera» se entiende una cuenta abierta en una institución financiera, comprendidas las cuentas de depósito, las cuentas de custodia, toda participación en capital o en deuda en la institución financiera, así como los contratos de seguro con valor en efectivo y los contratos de anualidades ofrecidos por una institución financiera, o que esta mantenga, distintos de las rentas vitalicias, inmediatas, intransferibles y no ligadas a inversión, emitidas a una persona física, que monetizan una pensión o una prestación por incapacidad vinculadas a una cuenta que sea una cuenta excluida.